بسم الله الرحمن الرحيم



كلية ادارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

برنامج الماجستير

أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على ربحية الشركات الصناعية في الأردن

The Impact of use Accounting of Human Resources on profitability of Jordanian Industrial Corporations

إعداد الطالب

سيف الدين "محمد إسماعيل" حافظ ادريس

الرقم الجامعي : (0620504002)

إشراف الدكتور

غسان فلاح مطارنة

2009

الفصل الأول

الإطار النظرى للدراسة

المبحث الأول

المقدمة......

"مع بداية هذا القرن كان ينظر للعنصر البشري على أنه جزء من الجانب الفني ، المتمثلة في طرق العمل وأساليب والمعدات والخامات اللازمة لأدائه ، لذلك فإن العنصر البشري كونه يتلقى أجرآ على عمله فإن عليه الانقياد التام للخطط المرسومة وإن يقوم بعمله على أكمل وجه .

ومع تطور الفكر الإداري وظهور نظرية العلاقات الإنسانية ، صار ينظر للمنظمة على اعتبار أنها نظاما اجتماعيا بالإضافة إلى أنها نظام فني ، وان هذا النظام يؤثر فيه ويكمله العنصر البشري ، حيث إن العنصر البشري قد يتفق مع النظام الفني أو قد يتعارض معه، لذلك كان من الضروري فهم الحاجات والدوافع للأفراد العاملين بالمنظمة ومحاولة إشباعها وعدم الاقتصار على دفع الأجور، وبذلك ينسجم الإنسان مع الجانب الفني، ويؤدي الأفراد العاملين بالمنظمة أدوارهم كما يجب."[1]

1-1 نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية :

"لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بمراحل تطور متعددة تبعا لتطور الفكر الإداري وهذه المراحل هي :-

المرحلة الأولى:

امتدت هذه المرحلة من أوائل الستينات وحتى عام 1966 وفي هذه المرحلة وضعت أولى مفاهيم محاسبة الموارد البشرية معتمدين على النظريات الاقتصادية ونظريات العلاقة الإنسانية في العلوم الاجتماعية التي ركزت على تطوير مفهوم الموارد البشرية في المنشآت عن طريق التعرف على سلوك الفرد والجماعات والحاجات التي تتطلب الإشباع لديهم مما يحقق نتائج إيجابية على عمل المنشأة ككل ، الأمر الذي دفع العديد من المحاسبين للانتباه إلى المفاهيم السلوكية ، والاعتراف بتأثير الجانب الاجتماعي ، والنفسي لدى العنصر البشري على اتخاذ القرارات ، وكان نتيجة ذلك أن وضعوا المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية ولكن دون أن يظهر ذلك في حسابات النتيجة للمنشأة .

---

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،2002

المرحلة الثانية :

امتدت هذه المرحلة من عام 1966-1971 ويرجع الفضل فيها إلى الباحث (**Likert**) حيث تميزت هذه المرحلة بأنه تم فيها إيجاد نماذج لقياس تكلفة الموارد البشرية ، كما تم في هذه المرحلة التطبيق الفعلي لها في بعض المنشآت ،كما قام (**William**) بتطبيق دراسته حول قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية على شركة (**R.G.Barry**) في مدينة **Colombos** بولاية **Ohio** والتي نشرت ولعدة سنوات بياناتها المالية متضمنة معلومات مالية عن مواردها البشرية

المرحلة الثالثة :

امتدت هذه المرحلة من عام 1971-1976 وشهدت هذه المرحلة العديد من الدراسات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية خصوصا في العالم الغربي واليابان واستراليا كما وتم خلال هذه المرحلة تطبيق العديد من الدراسات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في العديد من المنشآت في هذه الدول ومثال ذلك شركة **Lester company** و **R.G Barry** في أمريكا وقد اشتملت هذه الدراسات على أثر معلومات محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية، وقرارات المستثمرين من حملة الأسهم ، بالإضافة الى تطوير نماذج قياس الموارد البشرية ، والمحاسبة عنها من ناحية التكلفة والقيمة .

وفي هذه المرحلة أيضا شكلت جمعية المحاسبين الأمريكيين **AAA** لجنتين لمحاسبة الموارد البشرية خلال عام 1971-1972، ونشرت تقاريرهما تحت عنوان (تطور محاسبة الموارد البشرية) كما وأصدر (**Eric Flamholtez**) أول كتاب له هذا الموضوع (المحاسبة عن الموارد البشرية) في عام 1974

المرحلة الرابعة:

امتدت هذه المرحلة من1976-1980 وفيها تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية من الجانبين الأكاديمي والتطبيقي وقد علل (**Flamholtz**) ذلك إلى عدة أسباب حيث قال " إن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان تمت في المراحل السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عددا غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها .

كما يتطلب أيضا تعاون عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث في داخلها ومن خلالها ومما أدى إلى عدم قيام المؤسسات والشركات بالتطبيق هو إن : تكاليف تطبيق هذه النظم تزايدت ، والعائد المتوقع منها كان في نظر العديد منها غير مؤكد وربما كان غير ذي فائدة كبيرة.

المرحلة الخامسة:

امتدت هذه المرحلة من 1980-حتى الآن وتعتبر مرحلة الازدهار الحالي لمحاسبة الموارد البشرية حيث توقفت بعد عام 1985 الكتابة عنها ألا أنة في السنوات الأخيرة أعيد فتح آفاق البحث في هذا الموضوع مرة أخرى ولكن تحت عنوان " المحاسبة عن رأس المال الفكري" [1]

1-2ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية :

''أن اقتصاد المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات جديدة ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عال من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص أي أن راس المال البشري أصبح مصدرا للخدمات والكفاءات الفكرية أكثر منه مصدرا للطاقة الإنتاجية المادية وعلى الرغم من ذلك نجد أن تكلفة الخدمات التكنولوجية (الآلات...) تعتبر أصل من أصول المنشأة أما تكلفة رأس المال البشري فتعتبر نفقة جارية وتحمل على أرباح الفترة المالية . أي أن الأنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية يعتبر مصروفا أيراديآ بدلا من اعتباره استثمارا رأسماليا وبالتالي لا تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية مما يؤدي إلى تشويه رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة .

ونتيجة لذلك ظهر ميدان جديد عرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية حيث نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية من أجل المحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارها أصلا من أصول المنشأة ونظرا لضرورة رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة بشكل صحيح فضلا عن تزايد أهمية رأس المال للمنشأة الفردية وللاقتصاد ككل،حيث تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية أسلوبا جديدا للتفكير المنطقي باعتبار أن الاستثمار في البشر له قيمة بالنسبة للمنشأة فهم يمثلون (من حيث القيمة الاستثمارية فيهم) أصولا ذات قيمة ضمن الأصول والموارد التي تمثل القيمة الكلية لهذه المنشأة بالأضافه إلى أنه يعتبر نظاما لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل إدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية .

ولقد عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها:" عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية." [2]

---

[1] - ماجد حمود عيسى، النوافلة،" " محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية "، رسالة ماجستير، غير منشورة،عمان، الأردن، 2004-2005،ص 30

[2] هائل أبو رشيد ،مرجع سابق، ص3

1-3 فلسفة محاسبة المورد البشرية :

"إذا كانت مهمة المحاسبة المالية ، تقوم على تسجيل المعاملات اليومية من مصروفات وإيرادات وتسويات بالدفاتر النظامية بغية التوصل إلى حقيقة المركز المالي للمنظمة خلال فترة زمنية محددة طبقا للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها ، وإذا كان هناك اتفاق مهني على أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة مالية واحدة بشرط أن تكون مستقلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة وهو ما يعرف بمبدأ الاستقلال السنوي فإن ضمان سلامة تطبيق هذا المبدأ الأخير فيما يتعلق ببعض المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية يعتبر بمثابة الفلسفة التي تقوم عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية .

حيث إن مبدأ الاستقلال السنوي يستلزم تحديد فترة الاستفادة من المصروفات وتخصيص نصيب نفس الفترة من الإيرادات من أجل التعرف على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية ، دون انتظار إلى نهاية المشروع لمعرفة النتيجة .لذلك رأت مبادئ وأصول المحاسبية المالية على تقسيم المصروفات إلى مصروفات إيراديه تستفيد بها فترة مالية واحدة ومصروفات رأسمالية تستفيد منها أكثر من فترة مالية حسب طبيعة وقيمة المصروف،وبذلك نشأت فكرة الاستحقاق فيما يتعلق بالمصروفات ، لضمان عدالة التحميل بين القوائم المالية ليعكس بعضها نتيجة إعمال المنظمة خلال الفترة المالية وجاء بعض الأخر ليصور المركز المالي في تاريخ معين عن طريق أظهار موجودات المنظمة من مجموعات أصول مختلفة وحقوق الغير على المنظمة بما في ذلك من تسويات لطبيعة المصروفات الرأسمالية وتطبيق مبدأ الاستحقاق والمقدم والمجمع الاستهلاكي للأصول الثابتة،ومن هذا المنطلق يعتقد المنادون بفكرة محاسبة الموارد البشرية أن هناك الكثير من المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية تتم معالجتها على أنها مصروفات إيراديه وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر عن نفس الفترة ، رغم أن صبغتها وطبيعتها كما يذكر أصحاب هذا الفكر توحي بأنها مصروفات رأسمالية تتعلق بالأصول الإنسانية على حد التعبير .

وبالتالي تتم الاستفادة منها على أكثر من فترة مالية ، ومن هنا لابد تحميل الفترة المالية بما يخصها وترحيل المتبقي إلى السنوات التالية مع إظهار هذا الرصيد المتبقي في قائمة المركز المالي للمنظمة".[1]

---

[1] علي محمد عبد الوهاب ، سعيد ياسين عامر ، محاسبة الموارد البشرية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 1994 ،ص 40-41

1-4 أهمية محاسبة الموارد البشرية.

"من المعلوم أن العنصر الإنساني يستطيع أن يعمل في اقل الإمكانيات وأن يبني وينمي نفسه، لذلك فإن المنشأة ومهما عظمت إمكانياتها المادية لا تستطيع أن تحقق أهدافها بدون العنصر الإنساني. وهنالك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤكد على أهمية العنصر الإنساني للمنشأة نذكر منها بعض الأمثلة :

1- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة ، وخاصة في المجتمعات المتقدمة ، حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشأة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ .

2- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام1968م ،يؤكد هذا، فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا"والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" ، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي41مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ14مليون دولار خلال24ساعة من تاريخ إعلان خبر ألاستقالة"[1]

و"يمكن التعرف أيضا على أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال أهدافها. حيث تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات،حيث تقوم بإمدادها بالمعلومات اللازمة للتعرف على التكلفة الفعلية للموارد البشرية والعمل على قياس الإنتاجية ، للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة هذه الإنتاجية وإظهار المركز المالي للمنظمة بصورة عادلة في تاريخ معين بما يعود بالفائدة على كل من يهمهم الأمر من داخل المنظمة وخارجها عن طريق رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية .

وفي سبيل هذه الأهداف تعرض أنصار محاسبة الموارد البشرية لمفاهيم نظرية مثل تكلفة الفرصة البديلة لدراسة البدائل المختلفة وإبراز أهمية الموارد البشرية كمتغير رئيسي عند إظهار حقيقة المركز المالي للمنظمة وما شابه ذلك من مبررات نظرية لإظهار أهمية هذه الفكرة .

ولكن هناك من جهة أخرى متغيرات رئيسية يجب إدخالها في الاعتبار عند تقييم أهمية محاسبة الموارد البشرية كما يراها أنصارها وأهمها هي :

1-العوامل الحضارية والطبيعية فقد جاءت فلسفة هذه الفكرة من منطلق مادي بحت ونشأت في مجتمع مادي وبالتالي قد يصعب تطبيقها على مجتمعات ذات ظروف حضارية مختلفة لازالت تنظر

---

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،ص295-296

للإنسان كإنسان فقد تأبى عقائد هذه المجتمعات مساواته بباقي الأصول المادية من خلال الإطار النظري لهذه الفكرة .

2-الازدواجية في بعض المهام بين المحاسبة الإدارية وفكرة محاسبة الموارد البشرية .

حيث أن المحاسبة الإدارية تعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية اللازمة لاتخاذ القرارات في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة .

وتعتمد في سبيل تحقيق ذلك على الأساليب الإحصائية وطرق البحث التحليلية التي تساعدها على تقديم أية بيانات خاصة بالموارد البشرية .

وذلك بعد دراسة البدائل المختلفة واختيار أفضل الطرق اقتصادا وفعالية خاصة وأن المحاسبة الإدارية تستند على أسس صلبة منذ مولدها بالقياس إلى فكرة محاسبة الموارد البشرية التي ما زالت في طور التكوين وتحيط بها عدة اعتراضات" .[1]

3-موقف محاسبة الموارد البشرية من الإدارة العامة :-

"فمن المعروف أن الفروض المحاسبية والمبادئ والأسس المتعارف عليها منذ مئات السنين بالنسبة للمحاسبة المالية لا زالت سليمة ومن الممكن تطبيقها في مجال إدارة الأعمال والإدارة العامة .

فمبادئ المحاسبة المالية صالحة للتطبيق في القطاع الخاص والقطاع العام رغم السمات الخاصة التي تميز القطاع الحكومي عن القطاع الخاص ومن أهم السمات التي تتعلق بالموارد البشرية ظاهرة الاستقرار الوظيفي بالقطاعات الحكومية هذا بالإضافة إلى أن كثيرا من دول العالم لا زالت تحمل على كاهلها مسؤولية تشغيل الخريجين بصرف النظر عن القيمةالمتوقعة منهم كمساهمة في الإنتاج" [2]

1-5 دور الموارد البشرية في العصر الحديث .

"تشكل الموارد البشرية ركنا أساسيا ومهما في العملية الإنتاجية للمجتمع ، ولقد كان لوظيفة هذه الموارد الدور الكبير في زيادة الدخل القومي للمجتمع البشري في مختلف مراحله التاريخية . واستنادا إلى هذا فإن تنمية الموارد البشرية تعتبر أساسا للتنمية الإنسانية المستدامة في مختلف بلدان العالم ، وهي وسيلة الدول والشعوب التي تفتقر إلى الموارد الطبيعية للتعبير عن ذاتها في الوجود .

وغنى عن القول أن اليابان تعتبر مثالا يحتذي به على الدول الفقيرة بمواردها الطبيعية ووعورة أراضيها ، استطاعت باعتمادها على تنمية مواردها البشرية أن تحقق التقدم التكنولوجي الهائل ، وأن تحتل المرتبة الثانية في القوة الاقتصادية في العالم بعد الولايات المتحدة . وتعتبر التنمية البشرية من

---

[1] علي محمد عبد الوهاب ، مرجع سابق ، ص 9-11

[2] عبد الهادي عبد الرسول، "**المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات** " ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، جامعة طنطا ،1981

المقومات الأساسية للتنمية الشاملة في أي مجتمع ، بل يمكن اعتبارها هي الأساس . فلا توجد تنمية حقيقة في أي مجتمع كان دون تنمية موارده البشرية وتطويرها ، وفي الوقت الحاضر تكتسب الموارد البشرية أهمية كبرى في ظل تنامي أهمية العقل البشري في تحقيق التقدم العلمي والتكنولوجي ، وفي ظل زيادة مساهمة اقتصاد المعرفة في الناتج القومي الكلى للمجتمع وفي الاقتصاد العالمي على حد سواء،ولقد أظهر تقرير التنمية البشرية لعام 1996 : أن كل بلد نجح في المحافظة على تنمية إنسانية سريعة ونمو اقتصادي سريع إنما تم له ذلك بعد أن سرع التقدم في تنمية الإنسانية أولا أو سعى إلى تحقيق الهدفين في آن واحد ، ويوما بعد يوم يتعاظم دور اليد العاملة الخبيرة والمدربة أو ما اصطلح على تسميته برأس المال البشري ، وهي الكوادر المتعلمة والمدربة المساهمة في العملية الإنتاجية . ويمكن القول إن ذلك يعتبر فرصة نادرة بالنسبة للدول الفقيرة بالإمكانيات والموارد الطبيعية لأن تأخذ لها موطئ قدم في السوق العالمية . من ذلك كله يتضح مدى الأهمية المتعاظمة في الوقت الحاضر للموارد البشرية وتنميتها . وعلى الرغم من أن العملية الإنتاجية ، بشكلها التقليدي ، تتم من خلال توافر ثلاثة شروط أساسية لها هي : الآلة أو معدات الإنتاجية ، ومواد الأولية ، ثم القوى العاملة أو الموارد البشرية . وعلى الرغم من أن هذه العملية لا تقوم أ لا تستقيم إلا بتوافر هذه الشروط الثلاثة، إلا أنه مع التطور الحضاري تزداد مساهمة الركن الثالث فيها على حساب الركنيين الأخريين، هذا من جهة. ومن جهة أخرى، من الملاحظ أن مفهوم ومضمون العملية الإنتاجية نفسها قد تغير أيضا، ففي مجتمع المعلومات ، أو مجتمع المعرفة الذي هو مجتمع اقتصاد المعرفة القائم أساسا على تبادل المعلومة وتجارة المعارف يمكن أن تقوم العملية الإنتاجية على شرطين فقط وهما توافر الموارد البشرية المدربة ، والخبيرة التي هي على درجة عالية من الحرفية والمهنية ، إضافة إلى دور الآلة. فكتابة البرمجيات مثلا تعتمد، بالدرجة الأولى، على العقل البشري إضافة إلى توافر جهاز الكمبيوتر- ولا تحتاج إلى مواد خام. " [1]

1-6أهمية محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ وترشيد القرارات :

تنقسم العملية الإدارية في المنشآت إلى عدة وظائف منها الوظيفة التخطيطية والتنظيم والقيادة والرقابة وفي كل منها نجد اتخاذ القرار هو محور العملية الإدارية لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها."حيث ان القرار الإداري عبارة عن اختيار مدرك وواع لأحسن البدائل المتاحة ، والمحقق لأكبر عائد أو اقل كلفة أو محققا لأهداف المطلوبة."[2]

"وتمر عملية اتخاذ القرار بشكل عام بمراحل عدة لاتخاذ القرار المناسب :

1-تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرار المناسب.

[1] محمد حسن شعبان ، التحديات المعاصرة أمام الموارد البشرية العربية وسبل التغلب عليها،معهد الإدارة العامة،مجلد السادس والأربعون،عدد الثالث،المملكة العربية السعودية ، الرياض،الاغسطس2006م،ص664-665

[2] مهدي زويلف ، وعلي العضايلة ،"إدارة المنظمة نظريات وسلوك " ، عمان ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 1996، ص257

2-تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل.

3-اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها.

4-تنفيذ القرار باختيار البديل الأفضل والذي تم التوصل آلية في الخطوة السابقة .

5-تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار .

ويقسم متخذي القرارات المستفيدين من المعلومات المتعلقة بقيمة الموارد البشرية إلى الفئات التالية من وجهة نظر المنشآت :

1- أطراف داخلية: وهم متخذو القرارات من داخل المنشات وتشمل أفراد الإدارة.

2- أطراف خارجية: وهم متخذو القرارات من خارج المنشأة وتشمل كلاّ من المستثمرين ، والمحللين الماليين ، والحكومة ، والمجتمع .أما الأطراف الداخلية لمحاسبة الموارد البشرية نبرز أهم القرارات المتعلقة بها هي:1- تحديد قيمة رأس المال البشري لتحقيق الاستخدام الأفضل للمورد .

2- التعرف على جوانب العمل التي يمكن لمورد معين من تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية فيها.

3- التعرف على الطاقات المستغلة والعاطلة 4- تطوير الرقابة على الموارد البشرية ."[1]

جدول رقم (2)يبين مجالات الاستفادة من محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية في الجدول التالي" :[2]

الحصول على الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بوضع سياسات وإجراءات الحصول على الموظفين الممتازين عن طريق :
نوع القرار	مساهمة محاسبة الموارد البشرية الإعلان والاستقطاب والاختيار والتعيين من خلال توفير معلومات عن

[1] احمد حسن ظاهر ،" **المحاسبة الإدارية** " ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر ،2002 ،ص350

[2]ماجد محمود النوافلة ،مرجع سابق ، ص47-45

	تكاليف هذه الأنشطة .
تدريب الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب والتطوير أو إلغاء بعض هذه البرامج من خلال إعداد الموازنات الخاصة بتكاليف هذه البرامج ، مما يعطي أساس سليم للتخطيط من أجل الوصول إلى سياسات فعالة بهذا الخصوص .
تخصيص الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع وتخصيص الأفراد في وظائف محددة للقيام بواجباتهم داخل المنشأة من خلال المعلومات التي توفرها عن تكاليف التخصيص للوصول إلى الحل الأمثل لمشكلة تخصيص الموارد البشرية .
استخدام الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستفادة من خدمات الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة وذلك عن طريق تقديم نماذج لقياس كفاءة وفعالية استخدام الموارد البشرية .
تقييم ومكافأة الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بترفيع وترقية الموارد البشرية في المنشأة من خلال قياس الإنتاجية (الأداء) لهذه الموارد ، وبيان قيمة الفرد بالنسبة للمنشأة وبالتالي تحديد سياسة الأجور والمكافأة لتحقيق أهداف المنشأة .
الإحلال والاستغناء عن الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بإحلال موظف محل أخر ، أو الاستغناء عن خدمات موظف من خلال تقديم معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة ودوران العمالة .

1-7أهداف وفروض محاسبة الموارد البشرية :

"أولا: أهداف محاسبة الموارد البشرية

1- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية .

2- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة.

3- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة .

4- إصدار القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين.

5- توفير معلومات عن كفاءة المديرين في استخدام أصول المنشأة البشرية .

6- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية .

7- إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم .

8- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية أكثر فاعلية.

ثانيا: فروض محاسبة الموارد البشرية .

تقوم محاسبة الموارد البشرية على أربع فروض التالية :

1- إن الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة :إن الأفراد العاملين لدى المنشأة يعتبرون ذو قيمة كمورد للمنشأة حيث أن الأفراد قادرون على إعطاء خدمات للمنشأة سواء حاليا أو مستقبليا وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمنشأة ، وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية .

2- أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة :إن قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء ، فمثلا يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابيا على زيادة الإنتاجية .

ثالثا : ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية :

إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد ، لذلك فإن هذه المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية . وبالتالي زيادة الإنتاجية ."[1]

1-8مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية :

"تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل أساسي على اعتبار الموارد البشرية إنتاجية يساهم في العملية الإنتاجية داخل المنشأة ألا أن القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية لمك تدخل في اعتبارها تلك الحقيقة حيث لم تشر إلى الموارد البشرية ألا على أساس أنها تتمثل في الرواتب والأجور التي

---

[1] وليد ناجي ، مرجع سابق ، ص292-293

تتحمل بها الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية فالموارد البشرية في ظل القواعد العرفية لا تعالج كأصل قابل للقياس والتحقيق والتقرير عنه كما هو الحال في الأصول الثابتة وهذا يرجع بشكل أساسي إلى مفهوم الملكية كمعيار فاصل لاعتبار الاستثمار أصلا .

وبالعودة الى تعريف الأصل نجد :

في عام 1953 قدمت لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفا للأصول على أنها : كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيلة للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفا مؤجلة تخص فترات مقبلة .

ويتفق الباحث بالرأي مع الشيرازي بأن هذا التعريف أكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنة يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة والتي لا يتمكن المحاسب من تحميلها بشكل كامل لقائمة الدخل الخاصة بالفترة المالية الحالية .

وفي عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية تعريفا للأصول على أنها تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفا مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف بها.

ويرى الباحث كما يرى الشيرازي بأن هذا التعريف يختلف عن التعريف الأول من حيث نظرته إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية وبذلك يعتبر أكثر شمولا من التعريف السابق على الرغم من تأكيده على القواعد والمبادئ المحاسبية التقليدية المتعارف عليها . [1]"

1-9مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية :

"من خصائص الأصول التي تتوافق مع الموارد البشرية ما يلي:

أولا: خاصية الملكية

لقد عرف الأصل من قبل أصحاب المشروع ، على أنه : كل شئ مملوك للمشروع . بمعنى أن الموارد مملوكة للمشروع حتى تكون ضمن أصوله ، ولقد قابلت وجهة النظر هذه النظر عدة انتقادات أهمها :

1- إن ارتباط تعريف الأصل بالملكية ، لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تعتبر في نظر المحاسبين أصولا، فمثلا هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس

[1] هائل أبو رشيد،مرجع سابق،ص5

وشهرة المحل والحملات الإعلانية ، فإنها جميعا تعتبر أصولا تظهر ضمن بنود قائمة مركز المالي ، إلا أنها لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية .

2- كما أن هناك فارقاً بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول محددة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب قروض طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل.

ثانيا : خاصية سداد الديون

لقد كانت وجهة نظر أصحاب المشروع تقوم على أن أي أصل هو في قدرته على سداد ديون المنشأة ، وسبب ذلك عائد إلى كون المشروعات في ذلك الوقت فردية وذات إنتاجية محدودة ولا تتصف بمبدأ الاستمرارية لذلك كانت المشكلة الرئيسية لآنذاك حول مقدرة المشروع على سداد ديونه .إلا أن التطور اللاحق خلق كيانات قانونية مثل الشركات مما صبغ على الموارد البشرية خاصية الأصل الذي له قابلية على سداد الدين .

ثالثا : خاصية القدرة الإنتاجية :

يرى أصحاب وجهة نظر الإدارة ، إلى أن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج . والموارد البشرية يعد أبرز عنصر من عناصر الإنتاج .

رابعا : خاصية الخدمات المستقبلية

يرى أصحاب وجهة نظر المشروع ، إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية ، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر :

1- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصاد مستقبلية : والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية ، وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية .

2- إمكانية قياس هذه المنافع : ولقد تم قياس المورد البشري بطرق عدة وتم تطبيقها علميا على كثير من المنشآت خاصة في الدول المتقدمة .

3- أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع : من البديهي أن يتمتع المشروع بالحق القانوني في حيازة الفرد واستخدامه بموجب التعاقد ."[1]

1-10 مدى اتفاق محاسبة الموارد البشرية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

"تكون علم المحاسبة على مجموعة من الفروض والمبادئ تمثل في مجموعها الإطار النظري الذي يحكم الإجراءات المحاسبية التي يقوم بها المحاسبون عند القيام بمهامهم. وإن اختلفت الإجراءات المحاسبية المتبعة لتأدية العمل المحاسبي لاختلاف الوحدات الاقتصادية، واختلاف نشاطاتها، إلا أنها يجب أن تسير

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق، ص286-288

في حدود هذا الإطار. وفي سياق تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، قام معظم الباحثين بإخضاع كل فرع من فروع المحاسبة للاختبار، لتحديد ما إذا كانت هذه الفروع تتفق مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها، للتأكد من مدى اتفاقها مع الإطار العام للمحاسبة.

وعليه فإن نظام محاسبة الموارد البشرية يتطلب إخضاعه لهذا الاختبار، ليتأكد كل المهتمين بأن هذا النظام لا يتعارض مع الإطار العام للمحاسبة وإنما يتفق معه، بل إن نظام محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في تحقيق بعض أهداف المحاسبة التي عجزت الفروع الأخرى عن تحقيقها.

هنا سوف نناقش الفروع والمبادئ المحاسبية التي لها تأثير مباشر على الأصول البشرية، دون التعرض للفروض والمبادئ التي لا تتأثر بفكرة محاسبة الموارد البشرية مثل مبدأ الشخصية الاعتبارية للمشروع، ومبدأ تحقيق الإيراد، ومفهوم القياس النقدي.

وبناءا عليه سوف نتناول محاسبة الموارد البشرية ومدى اتفاقها مع المبادئ والفروض الآتية:

1.فرض الاستمرارية 2.فرض الدورية 3.مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات 4. مبدأ الموضوعية. 5. مبدأ الأهمية النسبية.

1.فرض الاستمرارية.

ويقصد بهذا الفرض (الوحدة المحاسبة)سوف يستمر في العمل و الإنتاج بصفة مستمرة ولمدة غير محددة من الزمن،فلمشروعات تنشأ عادة لكي تستمر في مزاولة نشاطاتها على مدى فترة من الزمن ليست بالقصيرة،لتحقيق الأهداف التي أنشأت من اجلها ، فالأصول الثابتة (وسائل الإنتاج) تقتني لغرض استخدامها في العمل لمدة ليست بالقصيرة ، كما أن رأس المال يستثمر المشروع لفترة طويلة،ولتحديد ما إذا كانت محاسبه الموارد البشري تتفق مع هذا الفرض فأننا سوف نوضح مفهوم الأصول البشرية في هذا الفرض المحاسبي حيث أن الموارد البشرية هي أساس استمرار المشروع،وبالنسبة له فبقاء المشروعات واستمرار حياتها مرتبط باستمرار أو تواجد مواردها البشرية أكثر من ارتباطها بأي موارد أخرى كموارد المادية مثلا وفي هذا المعنى نلاحظ بان العنصر البشري هو عنصر الحياة والاستمرار بأي مشروع ،وتبرز خدمات العناصر البشرية عن خدمات أي موارد أخرى مادية حيث أن الموارد المادية خدماتها مؤقتة لا تضمن الاستمرار للمشروع بينما خدمات الموارد البشرية تعمل على تدعيم استمرار حياة المشروع ولكي تستمر أي من المشروعات في مزاولة نشاطهم فأنها تقوم في أغلب الأحيان بأنفاق مبالغ كبيرة لتدريب وتطوير مواردها البشرية وفي ذات الوقت تدفع مبالغ كبيرة مقابل أجور ورواتب لتحقيق أعلى إنتاجية وربحية وبهذا نستطيع ان نخلص بأن فرض استمرارية المشروع لا يتنافى مع مفهوم المحاسبة الموارد البشرية بل ان مفهوم محاسبة الموارد البشرية تساهم في تحقيق هذا الفرض بشكل كبير.

2- فرض الدورية :

أن وجود فرض الاستمرارية المشروع أدى إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية يتم في نهاية كل منها تقييم مركزه المالي،ولتحديد ما إذا كان المشروع قادرا على الاستمرار،ونظرا لكون الوحدات الاقتصادية تقوم بأنفاق مبالغ كبيره لتدريب و تطوير مواردها البشرية حتى تضمن استمرار انتمائهم لها أطول فترة ممكنه،فأنه يجب توزيع هذه النفقات وغيرها،على عدة فترات مالية بحسب العمر المتوقع لهذه الموارد وبذلك فان المحاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا الفرض .

3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

هذا المبدأ يقصد به ضرورة مقابلة الإيرادات الناتجة خلال فترة معينة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات لتحديد نتيجة المشروع أما مصروفات أو الإيرادات التي أنفقت أو حصلت خلال فترة محاسبية معينة ولكنها تخص فترات محاسبية أخرى فيجب تحميلها على فترات التي تخصها تبعا لأساس الاستحقاق،وبذالك عند توظيف أي فرد من قبل المشروع أكثر من فترت ماليه واحده ولا يمكن القول بأن هذه التكاليف يمكن اعتبارها نفقه إيراديه يجب تحميلها على إيرادات الفترة التي تنفق فيها نظرا لا نه من الصعب تصور أن المشروع سيستفيد من كل خدمات المستخدم في فترة مالية واحدة.وبذلك فإن محاسبة الأصول البشرية لا تتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، بل إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في تحسين النتيجة التي يحققها هذا المبدأ.

4. مبدأ الموضوعية.

يقصد بهذا المبدأ أن المعلومات يجب أن تقاس بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج تقريبا إذا ما قام محاسب آخر على نفس المستوى من التدريب والخبرة بإعادة عملية القياس.

فالقياس يجب أن يكون بعيدا عن التحيز والتقدير الشخصي، حتى يكون في الإمكان التحقق من أي عملية مالية تمت ولكن في ذات الوقت، المحاسبة تجيز استخدام التقديرات الشخصية إذا كانت المعلومات الناتجة سوف تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، فيمكن التضحية ببعض الموضوعية إذا كانت المعلومات الناتجة عن ذلك سوف تكون أكثر فائدة لمتخذي القرار.

يرى البعض بأن محاسبة الموارد البشرية لا تتفق مع هذا المبدأ فقياس قيمة الموارد البشرية من الصعب التحقق منها، وتعتمد على التقديرات الشخصية عند حساب معظم المتغيرات المستخدمة لقياسها، وذلك لأن المورد البشري لا يمكن امتلاكه من قبل المشروع. وفي المقابل يرى مؤيدو محاسبة الموارد البشرية بأن امتلاك الموارد البشرية أو تأجير خدماتهم لن يؤثر على موضوعية القياس، فالموارد البشرية سوف ينظر إليها على أنها قوة عمالية سوف يستمر المشروع باستمرارها ، بغض النظر عن تغير الأفراد،وبذالك نقول

أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع مبدأ الموضوعية ، وإن كانت لا تمتلك الموضوعية التامة الآن، فإنها مع تطور سبل القياس سوف تحقق هذا المبدأ بشكل كبير.

5. مبدأ الأهمية النسبية.

هذا المبدأ يقصد به ضرورة الاهتمام بالموضوعات ذات الأهمية القصوى، والمبالغ التي لها أثر مباشر على نتائج ومركز المشروع،وإذا كان هذا المبدأ يتطلب إيضاح أي مبالغ تنفق أو تحصل في المشروع إذا كانت تمثل نسبة ذات أهمية من نشاطه، فإن الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة للمشروع، وأي مشروع من المشروعات ينفق مبالغ ضخمة لاستثمار هذه الموارد، وبالتالي فإن محاسبة الموارد البشرية هي إحدى التطبيقات المهمة لمبدأ الأهمية النسبية.

مما تقدم يتضح أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا المبدأ. بل إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يرقى إلى حد القبول العام في ظل هذه المبادئ". [1]

1-11 معايير الاعتراف المحاسبي بالموجودات ومدى ملائمة مفهوم الأصل على الموارد البشرية

لقد حدد البيان رقم (**5**) المتعلق بالإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية (**SFAC , NO.5**) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (**FASB**)في عام 1984 الشروط أو المعايير للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية ، وهذه الشروط هي أربعة : التعريف ،والقياس، والملائمة ، و الموثوقيه ، ولإظهار مدى مطابقة هذه الشروط على الموارد البشرية سنتناول كل من هذه الشروط بتفصيل [2]

1- التعريف

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (**AICPA**) الأصول على أنها "قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة والمتاحة للمنشأة لاستخدامها في أنشطتها المستقبلية نتيجة عمليات مالية تمت فيها بالماضي والحاضر"وهنا يمكن استخلاص ثلاث خصائص رئيسية يجب توفرها في الأصول :-

1-احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية :

وفقاً لهذه الخاصية فإنه يتم الاعتراف بالموجودات عندما يكون هناك احتمال حدوث منفعة اقتصادية مستقبلية بالنسبة للمنشأة ، وقد تكون هذه المنافع المستقبلية إما بشكل مباشر أو غير مباشر .

وبتطبيق هذه الخاصية على الموارد البشرية نجد أن الخدمات التي تقدمها الموارد البشرية تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وعلية فإن الموارد البشرية هي عبارة عن مجمع للخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلا ، فالنفقات التي تصرف عليها من خلال الاختيار والتعيين والتدريب جميعها تنفق لرفع كفاءتها ومهارتها وبالتالي فهي تدفقات خارجه بالنسبة للمنشأة لتحسين معرفة الموارد البشرية لديها الأمر الذي ينعكس ايجابيا على إنتاجيتها وبالتالي زيادة ربحية المنشأة

---

[1] عوض احمد الروياتي ،**مرجع سابق،** ص48-55

[2] حنان رضوان حلوه ، "**بدائل القياس المحاسبي**" ، دار وائل للنشر ، عمان، 2003،ص212

لذلك يمكن تطبيق هذه الخاصية على الموارد البشرية لأن المنشأة عندما تتعاقد مع الأفراد للعمل فيها فإن هذه العقود تكون سنة مالية وبالتالي يصبحون مصدر للمنافع المستقبلية للمنشأة.

2-قدرة المنشأة على التحكم والسيطرة على المنافع المقدمة :

لابد من التحقق من وجود الأصل ولكن حق الملكية لا يكفي للدلالة على الموجود الأصل، فالأساس هو حق السيطرة والتحكم بالمنافع المتوقعة من هذا الحق وهذا ينطبق على الموارد البشرية حيث إن الموارد البشرية ليست هي فقط التي لا يملكها المشروع فهنالك موارد أخرى تعتبر ضمن أصول المشروع محاسبيا بالرغم من عدم تملكه لها مثل عقود الإيجار طويلة الأجل حيث أن الأصول تمثل الموارد التي تخضع لرقابة المشروع .

3- أن تنشأ عن عمليات حدثت في الماضي :

أي أنها حدثت فعلا لان الإحداث المتوقعة فلا تنشئ أصولا وهذا ينطبق على الخدمات التي تقدمها الموارد البشرية .

2- القياس

الخاصية الثانية التي يجب توافرها في الأصل حتى يتم الاعتراف به محاسبيا هي إمكانية القياس ، أي إمكانية قياس قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية ، وقد ظهرت عدة مقاييس في محاسبة الموارد البشرية ، ألا أن قياس قيمة الموارد البشرية يتطلب التقدير والتخمين الشخصي ، الأمر الذي يفرض وجود معيار الموضوعية .وبين ذلك (الفضل) حيث قال ": لا نرى أن المحاسبة تلتزم بالموضوعية الكاملة في جميع عمليات القياس وخير مثال على ذلك قياس كلفة استخدام الموجودات الثابتة ، حيث يتم تحديدها بناء على التقدير الشخصي للعمر الاقتصادية للموجودات وأحيانا يمتد التقدير الشخصي إلى اختيار الطريق المراد أتباعها في حساب تلك الكلفة " [1]

3- الملائمة:

تهتم المحاسبة بتوفير المعلومات والبيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة سواء داخل المنشأة أو خارجها ، وعلية يجب إن تتوفر في هذه المعلومات خاصية الملائمة حيث ان المعلومات تكون مؤثرة عند اتخاذ القرارات.وقد ذكر (**Balkaoui**) قال " أن هدف المحاسبة المالية هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

1-التوقيت: بمعنى أن تكون المعلومة متوفرة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث أن المعلومة لها

---

[1] مؤيد الفضل وآخرون،"**المشاكل المحاسبية المعاصرة**"،دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،2002،ص104

حساسية عالية لمرور الزمن.

2-التنبؤ: بمعنى إمكانية استخدام المعلومة لأغراض التنبؤ بالمستقبل.

3-التغذية العكسية: وتعني العقلانية والرشد في القرار الذي تم اتخاذه بحيث تمكن متخذي القرار من تقييم صحة قراره المتخذ سابقا.

وهذه الشروط الثلاثة تنطبق تماما على المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث التوقيت والتنبؤ والتغذية العكسية . فيمكن لمتخذي القرار من خلال معلومات وتقارير محاسبة الموارد البشرية أن يحصل على المعلومة التي يحتاجها لقراره متى احتاجها ، كما وتوفر محاسبة الموارد البشرية له نسب ومؤشرات عن الدوران الوظيفي وعن عائد الاستثمار في الموارد البشرية يمكن استخدام هذه المؤشرات للتنبؤ بالمستقبل وتسمح بالتغذية العكسية التي تمكن من تقييم مدى فاعلية الإدارة في استخدام مواردها البشرية .[1]

4- الموثوقية :

"وهي الخاصية الرابعة الواجب توافرها في الأصل حتى يتم الاعتراف به محاسبيا ، والمقصود بالموثوقية هي المعلومات القابلة للتحقق ، والممثلة لواقع الحال ، والتي تتصف بالحياد وعدم التحيز بدرجة معقولة حيث أن قابلية التحقق تعني : إمكانية التوصل إلى نفس النتائج عند استخدامها من قبل أشخاص آخرين مع الاعتماد على نفس المعلومة وطريق القياس ، أما الحياد فيعني خلو المعلومة من التحيز ، وأنها تمثل الواقع حيث تعكس الظروف الأحوال السائدة وهذه الخاصية مرتبطة إلى حد كبير مع القياس بالنسبة للموارد البشرية حيث كلما زادت درجة التأكد زادت الموثوقية حيث إن المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية هي معلومات ممثلة لواقع المنشأة وغير متحيزة ".[2]

1-12 طرق تقييم الأصول الإنسانية :-

يتنازع الفكر المحاسبي في مجال قياس قيمة الموارد البشرية برأيين هما :

1- المعارضون لفكرة محاسبة الموارد البشرية بحيث تعامل الأموال المستثمرة في الموارد البشرية معاملة المصروفات الإيرادية الجارية ، بحيث تحمل على حساب الأرباح والخسائر شأنها شأن كافة المصروفات التي ترد في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

2- أما المؤيدين لفكرة محاسبة الموارد البشرية أن قيمة الموارد البشرية يمكن قياسها بعدة طرق.ويمكن تقسيم الطرق التي تقوم عليها هذه الاتجاهات إلى مجموعتين على الوجه الأتي

---

[1] Balkaoui , Ahamed , "Accounting Theory " , 4th Ed, Dryden Press ,p224, 2001

[2] هائل أبو رشيد،مرجع سابق، 2001.

المجموعة الأولى وتتضمن :

1- أساس التكلفة التاريخية

2- أساس تكلفة الإحلال .

3- أساس تكلفة الفرص البديلة .

4- طريقة الشهرة غير المشتراة.

المجموعة الثانية وتتضمن :

1- نموذج (**Hermanson**)

2- نموذج (**Hermanson**)القيمة الحالية المعدلة

3- نموذج القيمة الاقتصادية (**Brummet and Pyle and Flamhotz**)

4- نموذج (**Flamholtz**) النموذج التصادفي أو محددات قيمة الفرد .

5- نموذج (**Lev and Schwartz**) رسملة الرواتب والأجور

6- نموذج (**Morse**)

7- نموذج (**Mayers and Flowers**) نموذج الأبعاد الخمسة

8- نموذج (**Ogan**) (نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكيد والمحسومة)

المجموعة الأولى :

1- تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية :

"تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئته للمساهمة في الإنتاج .

وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد لضمان سهولة القياس فقط .

وبهذه المعالجة تعامل الموارد البشرية كالموجودات (الأصول) المادية الأخرى حيث تقسم التكاليف أعلاه إلى قسمين هما :

1- تكاليف إيراديه : مثل الرواتب والأجور بحيث تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة.

2- تكاليف رأسمالية : مثل تكاليف والتعيين والتدريب والتنمية والتطوير والتكاليف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية بحيث يتم رسملتها ، ثم إطفاؤها على مدى العمر الانتاجي للمورد البشري ، وفي حال الاستغناء عن المورد البشري واستبعاده قبل انتهاء المدة المحددة له ،تعتبر القيمة المتبقية خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر في السنة التي حصل فيها الاستغناء .

أما المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية قالو أن تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية برسملة النفقات المتعلقة بتعيين واختبار وتطوير الموارد البشرية عن طريق احتساب التكلفة الفعلية لأوجه هذه النفقات المرتبطة بالموارد البشرية واعتبارها بمثابة مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي للأصول الإنسانية لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملائمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة وقد تعرضوا لنقد شديد من قبل الاقتصاديين بأن أعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يضلل التغيير المستمر في الحياة الاقتصادية والتضخم الاقتصادي" [1]

1-ويرى وليد ناجي بأن تكلفة التاريخية " تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده ، بحيث يكون صالح للاستخدام في المنشأة، وبتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعتبر التضحية التي تقدمها المنشأة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الأصول ،وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية حيث تعتبر مصاريف اختبار وتوظيف وتدريب مصاريف رأسمالية يجري رسملتها على فترات استخدامها، وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية وفي حال تصفية الأصل قبل إنهاء حياتهم الإنتاجية المقدرة يعتبر الرصيد خسارة"[2]

2-أساس تكلفة الإحلال أو التكلفة الاستبدالية :

" تكلفة الإحلال عبارة عن "التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال مورد بشري محل آخر موجود الآن في المنشأة .ويرى (فلامهولز)" بأن يوجد ثلاث عناصر لهذه التكلفة هي :

1-تكلفة الاقتناء أو الحصول على الأفراد : وتقسم إلى مباشرة مثل تكاليف التدريب والتعيين والتوظيف وتكاليف غير مباشرة مثل تكاليف الترقية .

2-تكلفة التعلم والتدريب : وتقسم إلى مباشرة مثل تكاليف التدريب أثناء العمل وتكاليف غير مباشرة مثل تكاليف وقت المدرب

3-تكلفة ترك العمل : وتقسم إلى مباشرة مثل المكافآت والتعويضات نتيجة ترك العمل وغير مباشرة مثل نقص الكفاءة قبل ترك العمل وتكاليف الوظيفة الخالية خلال البحث لشغل الوظيفة .

تتميز هذه الطريقة عن التكلفة التاريخية في أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول الطويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية المستنفدة بالفعل وتحتوي هذه الطريقة بداخلها عنصر عدم التأكد وصعوبة القياس ورغم صعوبة أمكانية استبدال الأصول بأصول أخرى مماثلة

---

[1] احمد محمد موسى ، "**المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة الفاعلية الإدارية** "،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الثاني والعشرون،1975 .

[2] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،ص299

من كافة الوجوه نظرا للتغير الديناميكي وهي بذلك تعمل على تلافي نقاط الضعف في فكرة القياس على أساس التكلفة التاريخية ويحبذ الاقتصاديون استخدام التكلفة الاستبدالية لأخذها في الاعتبار التغير المستمر في قيمة وحدة النقد حيث قال فلامهولز بأن يتم قياس قيمة الموارد البشرية على أساس الخسائر التي تتحملها المنشأة بسبب ترك الموارد البشرية المؤهلة للعمل في المنشأة بحيث يمكن التعبير عن هذه القيمة بتكاليف تعيين وتدريب وإحلال موارد بشرية جديدة قادرة على تقديم نفس المستوى من الإنتاجية بدلا من الموارد السابقة."[1]

ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية في هذه الطريقة لتقييم الأصول الإنسانية أن يتم احتساب تكلفة تعيين واختبار وتطوير موارد بشرية بديلة بما في ذلك نفقات التقاعد عن الخدمة أو التعويض وهنا لا توجد أسس سليمة ترتكز عليها هذه الفروض بالنسبة للموارد البشرية.

حيث انه من المعروف انه يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء استخدام التكلفة الاستبدالية عن طريق النظر إلى المستقبل والتوقعات الاقتصادية دون اعتبار للتكلفة التاريخية التي تتعامل مع الماضي أي أن الوضع بالنسبة للتكلفة الاستبدالية هو عدم الاعتراف بالماضي بل النظر للمستقبل بعد احتساب معدل الفائدة لوحدة النقد ."[2]

3-أساس تكلفة الفرص البديلة :

"تعرف تكلفة الفرصة البديلة " أقصى قيمة يمكن للمورد البشري تحقيقها في الاستخدام البديل االمتاح له ،يقترح البعض استخدام تكلفة الفرص البديلة في تقييم الأصول الإنسانية ومن المعروف في تكلفة البدائل أنها مفهوم افتراضي يبتعد عن الواقع حيث يقوم على أساس اعتبار الفرص الضائعة غير محققة وتقوم هذه الفكرة على البحث عن أفضل الظروف الملائمة لاقتناء الأيدي العاملة (من حيث الوقت والجهد والمال) فيعتبرهذا الأسلوب بديلا لأسلوب التكلفة الاستبدالية ويسمى هذا الأسلوب أيضا أسلوب المزايدة التنافسية لقياس قيمة الموارد البشرية،وبموجب هذا الأسلوب يقوم رؤساء الأقسام بعمل مزايدة على خدمات الموظفين العاملين معهم من ذوي الكفاءات من أجل الحصول على الموظف ذي المهارة التي هم بحاجة لها سواء من داخل المنشأة أو خارجها ."[3]

ويرى وليد ناجي بأنها "هي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بحيث يقوم مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه

[1] ايريك فلامهولز ،ترجمه محمد عصام وحامد حجاج ،"**محاسبة عن الموارد البشرية**"،الرياض،دار المريخ، 1999

[2] محمد مطر، " المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي " ، **مجلة العلوم الاجتماعية** ، الكويت ، العدد الثالث

[3] ماجد حمود عيسى النوافلة ،مرجع سابق،ص56

في عمل بديلي كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد، حيث تعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وتطويره ."[1]

4 - طريقة الشهرة غير المشتراة "تقوم على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة أساس للتقييم ، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى ، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح ، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المنشأة سواء حققت أرباحا أو لم تحقق."[2]

المجموعة الثانية :(مدخل القيمة)

تقوم هذه المداخل على مفهوم القيمة الاقتصادية للمورد البشري ، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتوقعة من الموارد البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الموارد وهذا ما تهمله أساليب التكلفة

ويتم قياس قيمة الموارد البشرية بعدة نماذج منها :

1- نموذج Hermanson :-

"قدم هذا النموذج باسم خصم الأرباح غير العادية (شهرة المحل) أي المكونة ذاتيا ، وذلك لأن من مقومات تكوين الشهرة : الموظفين المدربين ذوي الكفاءة العالية حيث أنة يعتقد أن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي وقد اقتصر هذا النموذج على المكاسب غير العادية للسنة السابقة فقط .

وعلية فإن قيمة الموارد البشرية في المنشأة بموجب هذا النموذج تقدر برسملة إيرادات المنشأة التي تزيد عن الإيرادات العادية ، وقدم الصيغة التالية لقياس قيمة الموارد البشرية:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل * تكاليف تكوين الموارد البشرية/إجمالي قيمة الموجودات

والتطبيق العملي لهذا النموذج نعطي المثال الأتي :

أن أصول المنشأة بالغة **800000** د وصافي الربح بعد الضريبة **40000** د ومعدل العائد في الصناعة 10% ومتوسط الربح المتوقع للسنوات القادمة 30000 د وتكاليف تكوين الموارد البشرية **150000**د

الحل :

معدل العائد على الاستثمار **800000/40000 = 5%**

الإرباح غير العادية = **40000-30000 = 10000** دينار

[1] وليد ناجي ، مرجع سابق،ص300

[2] وليد ناجي مرجع سابق،ص302

3-المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري " جاءت من الطريقة التي تطورت بها المحاسبة، فالمحاسبة التقليدية تقوم على أساس العمليات المالية للاعتراف بوجود الأصل، ولا توجد طريقة أخرى لإظهار الموارد البشرية سوى الأجور والمرتبات والتي تظهر بحساب الأرباح والخسائر"

4-الإنسان بطبعه يكره التعقيد، ويفضل البساطة في كل شئ ، وبذلك يرى الكثير من المحاسبين بالممارسة العملية أن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري كافية لتوفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة بصورة سهلة وبسيطة، دون اللجوء إلى التعقيد وتبنى أساليب حديثة.

5-يرى البعض بأن "تمسك المحاسبين بالمعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري يرجع إلى الأبعاد التقليدية لمفهوم الأصل، وليست بسبب طبيعة ووقتية المنافع الناتجة"

وبالرغم من المبررات والحجج السابقة،فإن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري قد فقدت بعض مؤيديها في السنوات الأخيرة من هذا القرن. [1]"

1-15 الاتجاه الحديث لمعالجة نفقات المورد البشري:

"نظرا لأهمية الموارد البشرية اتجه بعض الباحثين إلى دراسة وتحليل المصاعب التي تحول دون اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المشروع وركزوا في هذا السياق على قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وكان لعلماء الاقتصاد فضل السبق في هذا المجال، يليهم علماء السلوك الذين كان لهم فضل المناداة بضرورة قياس قيمة الأصول البشرية مثل أي أصل مادي آخر، أما المحاسبون فقد جاء اهتمامهم بهذا المجال متأخرا.

أ.النظرة الاقتصادية.

يعتبر الاقتصاديون أول من اهتموا بالموارد البشرية، وذلك لأنهم يعتبرون العنصر البشري أحد عوامل الإنتاج الهامة، وهو جزء من الثروة الكلية في المشروع وحددوا بأن المورد البشري تكمن به ثلاث حقائق وهي:المورد البشري جزء من الثروة الكلية في المشروع،المورد البشري مصدر من مصادر الدخل،القدرة الإنتاجية للمورد البشري هو أساس تقييمه من وجهة النظر الاقتصادية.

ووفقا للمفهوم الاقتصادي فإن الأصل هو القدرة لتقديم بعض الخدمات المستقبلية القابلة للتحويل إلى نقود، ولهذا فإن الاقتصاديين يساوون ما بين الأصول، والموارد، والخدمات المستقبلية المتوقعة، وعوامل الإنتاج، وهذا يبرر اعتبار الموارد البشرية كأصول .

ب. النظرة السلوكية.

يعتبر علماء النفس والسلوك أول من نادوا بضرورة محاسبة الموارد البشرية، وذلك بسبب فشل المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري وما ترتب عليه من نتائج سيئة في غير صالح المشروع. إن

---

[1] عوض احمد الرويلتي ،مرجع سابق، ،ص39-41

اهتمام علماء النفس والسلوك بمحاسبة الموارد البشرية جاء نتيجة لقناعة الكثير منهم، بأن علم المحاسبة هو علم اجتماعي وخاصة إذا اهتم هذا العلم بالموارد البشرية، فضلا عن كون المحاسبة تتأثر بسلوك المحاسب، وتؤثر في سلوكيات مستخدمي التقارير المالية فالمحاسبة عملية سلوكية تتأثر بسلوك المحاسب في إعداد البيانات والمعلومات، والتي تؤثر بدورها في سلوك مستخدمي هذه البيانات والمعلومات، سواء من العاملين داخل المشروع أو المتعاملين معه .

ج. النظرة المحاسبية.

لم يتجاهل المحاسبون المورد البشري كلية، بل أن معظم الباحثين في تصميم النظم المحاسبية أشاروا إلى أهمية المورد البشري، وكونه من أهم عناصر النظام المحاسبي، فنجاح النظام يتوقف إلى حد بعيد على رغبة القائمين به في ذلك. وعليه فإن تراجع المحاسبين، وابتعادهم عن نقطة السبق للاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يرجع إلى عدة أسباب نورد منها الآتي:

1-المحاسب هو الشخص الوحيد الذي يقوم بتحديد وقياس قيمة الموارد المختلفة للمشروع بهدف توفير المعلومات اللازمة والمفيدة للإدارة والأطراف المهتمة من خارج المشروع،وبذلك فإن المحاسب هو المسؤول المباشر عن عملية التحديد والقياس الخاصة بالموارد المختلفة، لذلك فهو يفضل بصمته ألا يضيف إلى أعبائه عبئا جديدا .

2-الإنسان بطبعه يكره التعقيد، والمحاسب لا يخرج عن كونه إنسانا متخصصا في مجال المحاسبة، ولذلك فهو يفضل أن يؤدي مهنته بأقل درجة ممكنة من التعقيد.

3-جمهور المحاسبين سواء أكانوا أكاديميين أم ممارسين للمهنة هم المجموعة المتخصصة في مجال المحاسبة، ويدركون بأن أي إضافة لهذا المجال تتطلب مقاييس كمية وهذا ما كان مفقودا حتى وقت قريب.

4-يتحرك المحاسبون سواء أكانوا أكاديميين أم ممارسين داخل إطار نظرية المحاسبة التي تقيدها مجموعة من المبادئ، والفروض العامة، والتي قد لا يدركها علماء الاقتصاد والسلوكية." [1]

1-16 طرق إهلاك الموارد البشرية :

"يمكن الوصول إلى طريقة لأهلاك المورد البشرية وذلك من خلال أتباع أحدى طريقتين :-

1- إهلاك تكلفة الاقتناء :-

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي ناقصا عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع حيث قسط الإهلاك السنوي حسب هذه الطريقة (تكلفة

[1] مرجع سابق،عوض احمد الرويلتي ،ص42-47

أولا : المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1 - احمد حسن ظاهر ،**المحاسبة الإدارية**،الطبعة الأولى،عمان،دار وائل للنشر2002

2- حنان رضوان حلوه ،**بدائل القياس ألمحاسبي**،دار وائل للنشر،عمان،2003

3 - حمزة محمود الزبيدي،**التحليل المالي:تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000

4- خالد أمين عبد الله ،**التحليل المالي للمصارف**،ط1،اتحاد المصارف العربية،بيروت ، 1990 ،

5- علي محمد عبد الوهاب ، سعيد يس عامر ،**محاسبة المورد البشرية**، دار المريخ للنشر، الرياض،1994

6- فلامهولز ايريك،**المحاسبة عن الموارد البشرية**،ترجمة محمد عصام الدين زايد،الرياض،دار المريخ ،1992

7-مؤيد الفضل و مؤيد وآخرون،**المشاكل المحاسبية المعاصرة**،دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان 2002

8- مهدي زويلف ، وعلي العضايلة ،**إدارة المنظمة نظريات وسلوك**، عمان ، دار مجدلاوي للنشروالتوزيع ، 1996.

9- مفلح عقل ،"مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي"،الطبعة الثانية،عمان،دار المستقبل للنشر والتوزيع،2000

10-وليد ناجي الحيالي،**دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة**،الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان،2004

11- وليد ناجي الحيالي،**محاضرات مشاكل محاسبية معاصرة** ، الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع ،الأردن،2002

الرسائل الجامعية

1- أسامة ربحي محمد خلف،**اثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على أتعاب مدققي ألحسابات**،رسالة ماجستير،غير منشورة،كلية أدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008.

2- ديانا فوزي طاشمان ، **مدى استخدام النسب المالية في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض من قبل البنوك وشركات التأمين الأردنية:دراسة ميدانية**،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة

اليرموك ،الأردن،2004 .

3-عبد الهادي عبد الرسول،**المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات**، رسالة ماجستير،غير منشورة،جامعة طنطا،1981.

4-عوض احمد محمد،الروياتي،**محاسبة الموارد البشرية وأثارها في الشركات الليبية في الصناعات الإستراتيجية**،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة قاريونس،1992.

5- ماجد حمود عيسى النوافلة،**محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية**،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية الدراسات المالية والإدارية،جامعة عمان العربية للدراسات العليا،عمان،الأردن، 2004-2005.

6- هائل أبو رشيد ،**الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية**، رسالة ماجستير ،غير منشورة،جامعة حلب، 2001.

الدوريات

1-- احمد محمد موسى ،**المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة الفاعلية الإدارية**،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الثاني والعشرون،1975

2- حامد عمار،**العوامل الاجتماعية في التنمية**،ورقة مقدمة ضمن البحوث ومناقشات ندوة تنمية الموارد البشرية في الوطن العربي، الكويت، عام1997

3- رشا حمادة،**القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة في القوائم المالية**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد الثامن عشر، العدد الأول،سوريا، 2002.

4- رندة الباقي الزهري،**التخطيط لاستراتيجيات الموارد البشرية**،مجلة جامعة دمشق،المجلد السادس عشر،العدد الأول،سوريا،2000.

5- - سمية أمين علي،**المحاسبة عن عناصر راس المال الفكري:دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري**،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الستون،كلية التجارة،جامعة القاهرة 2003،

5- محمد حسن شعبان،**التحديات المعاصرة أمام الموارد البشرية وسبل التغلب عليها**،معهد الإدارة العامة،مجلد السادس والأربعون،العدد الثالث،السعودية،أغسطس،2006

6- محمد مطر،**المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي**،مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، العدد الثالث،

المراجع الأجنبية

A- Books :

1- Argenti , F . C ."**Discerning the Cracks of Company Failure**", Director , October , 1983 , pp.67-73

2- Balkaoui , Ahamed , "**Accounting Theory** " , 4th Ed, Dryden Press 2001

3- Flamholtz "**Human Resource Accounting** ; Advances in Concepts , Methods , and Applications" 3th, 1999

4- John j. wild, **financial statement analysis**, 7st, Mc Gcrow-Hill, Irwin, 2001,

B – Periodicals :

1- Bae , Johngseok ," **Organizational and HRM Strategies in Korea Impact on Firm Performance in an Emerging Economy",** Academy Of Management Journal ,Vol.43,No.3,2000

2- Fey, Carel**," The Effect of Human Resource Management Practices on MNC Subsidiary Performance in Russia"**, Journal Of International Business Studies, Vol :32, No:1,First Quarter

3- Michael , A . Hihtt And Others ," **Direct and moderating effects of human capital on strategy performance in professional service firms: a resource based perspective**",Vol.44,No.1,2001

4- Milost , Frank , **"Do Financial Statement Reflect The Financial Reality Of An Enterprise?",**The Management Accounting , 2001

5- Ogan , Peken, **Resource Value Model and Its Operationalization in a CPA Firm** " Doctoral Dissertation , University of North California, " aHuman

6- Twomey , Danial ,**From Strategy To Corporate Outcome Aligning Human Resource With Entrepreneurial Intent",** International Journal Of Commerce And Management , Vol.10,2000

7- Wyper,Bill, **"deployment of six sigma methodology in human**

recourse function: a case study",Vol.11 Issue4-6,1 Chart,2000